



Edizione di mercoledì 17 Gennaio 2024

ACCERTAMENTO

La disciplina del c.d. “prezzo valore”: ultimi riferimenti giurisprudenziali

di **Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari**

CASI OPERATIVI

Per il calcolo del quinquennio rileva la nuda proprietà

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Gli adempimenti da porre in essere se si riceve una lettera di compliance corretta

di **Gianfranco Antico**

BILANCIO

Le 4 fasi tecniche nell'applicazione dell'OIC 34

di **Fabio Landuzzi, Sara Geslao**

LA LENTE SULLA RIFORMA

La Superdeduzione del 20% per i neoassunti: le criticità

di **Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365**

IVA

Responsabilità per la corretta individuazione dell'Iva in edilizia

di **Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari**

ACCERTAMENTO

La disciplina del c.d. “prezzo valore”: ultimi riferimenti giurisprudenziali

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Circolari e Riviste

**CONSULENZA
IMMOBILIARE**

IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%
Abbonati ora



Premessa

A decorrere dal 1° gennaio 2006, l'articolo 1, comma 497, L. 266/2005, ha introdotto, nell'ambito dei trasferimenti immobiliari, una deroga al criterio generale di determinazione della base imponibile, stabilendo che, in presenza di determinati requisiti (soggettivi e oggettivi) e di specifiche condizioni, la base imponibile, ai fini delle imposte di registro, deve essere costituita dal “*valore catastale*” (c.d. “*prezzo-valore*”), in luogo del corrispettivo pattuito riportato nel contratto di compravendita (generalmente più elevato).

I trasferimenti immobiliari soggetti alla particolare disciplina del c.d. “*prezzo-valore*” usufruiscono, inoltre, della c.d. “*valutazione automatica*”, che preclude all'Amministrazione finanziaria la possibilità di rettificare il valore catastale dell'immobile che è stato dichiarato in atto, ai sensi dell'articolo 52, comma 5-*bis*, D.P.R. 131/1986.

Requisito soggettivo

La determinazione della base imponibile, mediante l'applicazione del criterio del c.d. “*prezzo-valore*”:

- è ammessa a condizione che la cessione dell'immobile avvenga nei confronti di persone fisiche, che non agiscono nell'esercizio di “*attività commerciali, artistiche o professionali*”;
- non si applica alle cessioni nelle quali l'acquirente sia un soggetto Iva che acquista l'immobile nell'esercizio della propria attività d'impresa o professionale.

Ai fini dell'applicabilità della speciale disciplina del “*prezzo-valore*” non rileva, invece, la natura del cedente il fabbricato che, quindi, potrà anche essere un soggetto esercente attività di impresa, sempre che la cessione effettuata non risulti imponibile a Iva (per obbligo e per

opzione), poiché la disciplina in rassegna è inapplicabile agli atti di trasferimento immobiliare soggetti a Iva.

Requisito oggettivo

L'agevolazione del c.d. *"prezzo valore"* non si applica ai trasferimenti di fabbricati a destinazione diversa da quella abitativa (negozi, uffici, capannoni industriali, etc.): è necessario, infatti, che la cessione abbia a oggetto un *"immobile ad uso abitativo e relative pertinenze"*, vale a dire un immobile censito nella categoria catastale A (eccetto A/10), ovvero nelle categorie C/2, C/6 e C/7 nel caso di immobili pertinenziali a tale fabbricato.

Posto che la normativa sul prezzo valore si riferisce genericamente al trasferimento di un immobile abitativo, a prescindere dalla classificazione catastale dello stesso, consegue che sarà possibile invocare l'agevolazione in rassegna, anche in presenza di un immobile di lusso, ma per tale acquisto non si potrà mai richiedere i benefici *"prima casa"* ai fini dell'imposta di registro, in quanto per beneficiare di tale agevolazione è necessario che l'immobile abitativo (oggetto del trasferimento) non sia classificato nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

Pertinenza

In riferimento alle pertinenze immobiliari (alla cui definizione occorre fare riferimento all'articolo 817, cod. civ. e all'articolo 23, D.P.R. 131/1986), l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, a differenza di quanto previsto in materia di agevolazione *"prima casa"*, il sistema del c.d. *"prezzo-valore"* *"non pone alcuna restrizione né in ordine alla tipologia né in ordine al numero delle pertinenze che rilevano per potersi avvalere del regime del c.d. 'prezzo-valore'"* (circolare n. 18/E/2013), essendo soltanto richiesto che:

- il bene principale (cui accedono le pertinenze) sia un immobile a uso abitativo;
- nell'atto di cessione venga data evidenza del c.d. *"vincolo pertinenziale"*, che rende il bene servente una proiezione del bene principale;
- gli immobili pertinenziali siano suscettibili di valutazione economica e, quindi, che siano dotati di una propria rendita catastale.

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 33/E/2022, ha chiarito che il c.d. *"prezzo valore"* non si applica in caso di acquisto di un *box* auto separato (ubicato a 1.300 metri dalla casa principale), a meno che non sia chiaramente dimostrato che esiste un legame economico funzionale tra il *box* pertinenziale e la casa principale, come previsto dall'articolo 817, cod. civ.. Questo legame presuppone che il *box* abbia un'utilità diretta per la casa principale. Diversamente, non sarà possibile invocare la normativa del c.d. *"prezzo valore"*, se il *box* auto è utile solo al suo proprietario, anziché all'immobile abitativo principale.

Terreni agricoli

Il regime del c.d. “prezzo-valore” non trova applicazione per i trasferimenti aventi a oggetto i “terreni agricoli”, in relazione ai quali la base imponibile rimane ancorata al valore venale in comune commercio dell’immobile trasferito, o se superiore, dal corrispettivo pattuito (risoluzione n. 121/E/2007).

Esiste, tuttavia, una ipotesi residuale che ammette la possibilità di applicare la disciplina del c.d. “prezzo-valore” nell’ambito dei trasferimenti agricoli, qualora detti terreni rappresentino effettivamente una “pertinenza” del fabbricato abitativo (risoluzione n. 149/E/2008).

Con la risposta a interpello n. 420/E/2021, è stato affermato, al riguardo, che il criterio del c.d. “prezzo valore” non opera con riferimento a terreni agricoli, alienati assieme a immobili a uso abitativo, in mancanza della prova del rapporto di funzionalità oggettiva (in termini di utilità o ornamento) dei terreni rispetto alle 2 unità abitative.

Detta prova non può ricavarsi dal fatto che i beni fossero destinati a essere concessi in comodato a una associazione che vi avrebbe svolto attività di gestione di equini (di cui era legale rappresentante la futura acquirente), posto che, nella relazione pertinenziale, l’utilità deve essere arrecata dalla cosa accessoria a quella principale e non al proprietario.

Determinazione del valore catastale

Per ottenere il valore catastale dell’immobile acquistato con l’agevolazione del c.d. “prezzo-valore” è necessario moltiplicare la rendita catastale (rivalutata del 5%), per determinati coefficienti in base alla tipologia catastale dell’immobile.

In particolare, per gli immobili abitativi di categoria A (eccetto A/10) e per quelli a essi pertinenziali (C/2, C/6, e C/7), occorrerà fare riferimento ai seguenti moltiplicatori:

- se si tratta di immobile a uso prima casa => il moltiplicatore è pari a 110 => valore catastale = (rendita catastale x 5%) x 110;
- se si tratta di immobile a uso seconda casa => il moltiplicatore è pari a 120 => valore catastale = (rendita catastale * 5%) x 120.

Il valore catastale dell’immobile (come sopra determinato) dovrà essere utilizzato quale base imponibile su cui calcolare l’imposta di registro.

Regime Iva della cessione dell’immobile abitativo e	Requisiti prima casa	Imposta di registro da applicarsi sul valore catastale come sopra	Imposta ipotecaria	Imposta catastale
---	----------------------	---	--------------------	-------------------

delle relative pertinenze		determinato		
Esente (cedente soggetto passivo Iva)	Sì	2% (con il minimo di 1.000 euro)	50 euro	50 euro
	No	9% (con il minimo di 1.000 euro)	50 euro	50 euro
Fuori campo (cedente soggetto non imprenditore)	Sì	2% (con il minimo di 1.000 euro)	50 euro	50 euro
	No	9% (con il minimo di 1.000 euro)	50 euro	50 euro

Richiesta di adesione al meccanismo del c.d. “prezzo-valore”

L'applicazione del c.d. “prezzo-valore” deve essere obbligatoriamente invocata dal soggetto acquirente al momento dell'atto di trasferimento. Con riferimento a tale adempimento, l'Agenzia delle entrate ha assunto una posizione rigida per la quale, se l'acquirente non fa richiesta di ottenimento dell'agevolazione nell'atto di trasferimento, non potrà più farne richiesta in seguito, nemmeno con atto integrativo.

Secondo l'Agenzia delle entrate:

“non si ritiene possibile estendere alla normativa di cui all'articolo 1, comma 497 della legge n. 266 del 2005, l'indirizzo espresso dall'Amministrazione finanziaria in materia di benefici prima casa (circolare n. 38 del 12 agosto 2005) nonché di agevolazioni per il trasferimento di immobili compresi in aree soggette a piani di recupero (risoluzione n. 110 del 2 ottobre 2006), secondo cui è possibile integrare, con un atto successivo, il negozio traslativo non contenente la dichiarazione di voler beneficiare del regime fiscale di favore” (risoluzione n. 145/E/2009 richiamata nella circolare n. 18/E/2013).

Indicazione in atto del corrispettivo

Per l'applicazione della disciplina del c.d. “prezzo-valore” è necessario che, nel contratto di trasferimento, le parti dichiarino l'intero corrispettivo pattuito della compravendita. La mancanza di tale informazione, oltre a rendere inapplicabile la speciale disciplina agevolativa qui in commento, comporta un pesante regime sanzionatorio: ai sensi dell'articolo 1, comma 498, L. 266/2005:

“se viene occultato, anche in parte, il corrispettivo pattuito, le imposte sono dovute sull'intero importo di quest'ultimo e si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'articolo 71 del medesimo

decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986?

Si rammenta che, ai sensi dell'articolo 71, D.P.R. 131/1986:

“se il valore definitivamente accertato dei beni o diritti di cui al terzo (ndr immobili e diritti reali immobiliari) e al quarto comma (ndr atti che hanno per oggetto aziende) dell'articolo 51, ridotto di un quarto, supera quello dichiarato, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggiore imposta dovuta. Per i beni e i diritti di cui al quarto comma dell'articolo 52 la sanzione si applica anche se la differenza non è superiore al quarto del valore accertato”.

Indicazione in atto di valore inferiore

Diverso risulta essere il caso in cui nell'atto di compravendita sia riportato un valore catastale inferiore rispetto a quello risultante dall'applicazione dei criteri dettati dai commi 4 e 5, articolo 52, D.P.R. 131/1986.

Al ricorrere di tale fattispecie, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che:

“l'insufficiente indicazione in atto del valore catastale non riepande il potere accertativo dell'ufficio sulla base del “valore venale in comune commercio”, ai sensi del combinato disposto degli articoli 51 e 52 del TUR, ma consente allo stesso di quantificare la maggiore imposta scaturente dalla base imponibile catastale, rideterminata secondo i criteri dettati dai commi 4 e 5 dell'articolo 52 del TUR” (risoluzione n. 176/E/2009).

Corrispettivo dilazionato

Nel caso in cui le parti del contratto di compravendita immobiliare abbiano disposto che una parte del corrispettivo per la cessione sia versato in un momento successivo alla conclusione dell'atto medesimo, l'obbligo di indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo deve ritenersi assolto mediante l'indicazione degli elementi utili all'identificazione dei tempi, degli importi e delle modalità di versamento di quanto dovuto a saldo.

In presenza di tali indicazioni, quindi, non è possibile irrogare la sanzione impropria (accertamento di maggior valore ai fini dell'imposta di registro) per la mancata indicazione dei pagamenti. Pertanto, ove l'atto abbia goduto dell'applicazione del c.d. “prezzo valore”, continua a beneficiare della valutazione automatica (risoluzione n. 53/E/2014).

Immobili dotati di sola rendita “*proposta*”

Come precisato dalla giurisprudenza di legittimità, è possibile richiedere l'applicazione della disciplina del c.d. “*prezzo-valore*”, anche per gli atti di trasferimento aventi a oggetto immobili dotati di sola rendita “*proposta*” DOCFA (Cassazione n. 3409/2019).

Peraltro, con riferimento a un immobile dotato di sola “*rendita proposta*” non è necessario che nell'atto sia espressa la domanda di attribuzione della rendita catastale richiesta dall'articolo 12, comma 2-*bis*, D.L. 70/1988, in quanto la richiesta di applicare il c.d. “*prezzo-valore*” assorbe la richiesta di attribuzione di rendita definitiva.

La Cassazione, con la sentenza n. 12736/2022, ha affermato che, nel determinare l'ammontare dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, per avvalersi del regime del c.d. “*prezzo-valore*”, relativamente agli immobili privi di rendita o con rendita non definitivamente attribuita (proposto solo tramite la procedura DOCFA), è necessario:

- presentare la richiesta prevista dalla legge (L. 266/2005);
- chiedere specificamente l'applicazione dell'articolo 12, comma 2-*bis*, D.L. 70/1988.

In particolare, si legge in motivazione, che se il reddito non è ancora stato definitivamente assegnato (è solo “*proposto*” tramite DOCFA e non sono trascorsi ancora 12 mesi dalla presentazione della dichiarazione), per beneficiare del sistema di valutazione automatica basato sulla rendita catastale, il contribuente dovrà rilasciare una dichiarazione aggiuntiva al momento della transazione, ai sensi dell'articolo 12, D.Lgs. 70/1988.

Tuttavia, se il reddito è diventato definitivo dopo un anno dalla presentazione della dichiarazione DOCFA, non è necessario che il contribuente svolga ulteriori azioni, come presentare una dichiarazione secondo l'articolo 12, D.Lgs. 70/1988. In questo caso, il processo è considerato completo.

Ambito oggettivo di applicazione del c.d. “*prezzo valore*”

Il sistema del c.d. “*prezzo-valore*” si applica:

- agli atti di rinuncia;
- agli atti traslativi della nuda proprietà;
- agli acquisti a titolo derivativo-costitutivo;
- a ogni altro negozio giuridico che sia assimilato al trasferimento.

L'atto per il quale si chiede l'applicazione della disciplina del c.d. “*prezzo-valore*” deve derivare da atto pubblico o da scrittura privata autenticata; pertanto, la disciplina in rassegna non si applica nel caso si tratti di acquisto effettuato con scrittura privata non autenticata

(risoluzione n. 121/E/2007).

Divisione

Anche in caso di divisione dei beni con conguaglio si può applicare la disciplina del c.d. “*prezzo-valore*”, riferendo l’applicazione della disciplina solamente alla quota parte del valore complessivo dell’immobile per il quale si ha la necessità di effettuare il conguaglio.

Permuta

La disciplina del c.d. “*prezzo-valore*” trova applicazione anche per i contratti di permuta di immobili abitativi posti in essere tra persone fisiche. In tal caso, la base imponibile sarà costituita dalla maggiore delle rendite catastali degli immobili permutati.

Per quanto concerne, invece, l’obbligo di indicare in atto il corrispettivo pattuito, esso è soddisfatto ove in atto venga indicato il conguaglio pattuito dalle parti, nonché il valore attribuito a ciascuno dei beni permutati. Infatti, anche nella permuta è presente un corrispettivo, seppur non monetario, costituito dalla controprestazione (risoluzione n. 320/E/2007).

Donazione

La disciplina del c.d. “*prezzo-valore*” si applica anche nel caso di donazioni. Con lo studio n. 116-2005/T, la prassi notarile ha osservato che l’articolo 1, comma 497, L. 266/2005, non assegna il termine “*onerose*” alla parola “*cessioni*”, cosa che il Legislatore avrebbe dovuto fare se avesse voluto porre l’accezione interdittiva all’accesso a tale regime degli atti a titolo gratuito.

Del medesimo avviso anche la CTP Milano n. 9617/III/2016, secondo cui l’agevolazione del c.d. “*prezzo-valore*” può trovare applicazione anche alle cessioni a titolo gratuito, atteso che ciò non è espressamente escluso dalla norma.

Contratto di mantenimento

Con la risoluzione n. 113/E/2017, è stato precisato che, qualora ricorrano i requisiti oggettivi e soggettivi contemplati dall’articolo 1, comma 497, L. 266/2005, la regola del c.d.

“prezzo-valore” si applica, in presenza di specifica opzione, anche al contratto atipico di mantenimento, ovverosia all’accordo con il quale una parte si obbliga, quale corrispettivo del trasferimento di un bene (mobile o immobile) o della cessione di un capitale, a fornire all’altra parte prestazioni alimentari o assistenziali vita natural durante.

Ad avviso dell’Agenzia delle entrate, posto che il contratto atipico di mantenimento comporta il trasferimento di un immobile, è possibile invocare l’applicazione del c.d. “prezzo-valore” a condizione che:

- si tratti di immobili abitativi ceduti a favore di persone fisiche che agiscono al di fuori dell’impresa o di attività di lavoro autonomo;
- l’agevolazione sia richiesta espressamente al notaio;
- sia indicato il corrispettivo in atto.

Per rispettare l’obbligo di indicazione del corrispettivo nell’atto, è stato chiarito che, il valore della controprestazione assunta dal cessionario non può che essere determinato in via presuntiva.

Sentenza di esecuzione in forma specifica

Secondo la Cassazione (sentenza n. 5751/2018), la disciplina del c.d. “prezzo-valore” può trovare applicazione anche in caso di trasferimenti operati ai sensi dell’articolo 2932, cod. civ., ovvero stabiliti con sentenza di esecuzione specifica dell’obbligo di contrarre. In questo caso, l’opzione per l’applicazione della disciplina del c.d. “prezzo-valore” non può essere esercitata:

- prima del passaggio in giudicato della sentenza; e
- prima che l’Amministrazione finanziaria avrà notificato gli atti del procedimento di accertamento sul valore dei beni oggetto di negoziazione immobiliare.

In particolare, secondo i giudici di legittimità:

“l’opzione per la determinazione della base imponibile in applicazione della disciplina del cd. “prezzo valore” può essere esercitata con dichiarazione notarile integrativa – da ritenersi possibile tenendo conto dei principi enunciati da Corte Cost. n. 24 del 2014 – successiva al passaggio in giudicato della sentenza, in quanto solo dopo tale momento si concretizzano il trasferimento della proprietà e l’obbligo di versare il prezzo dovuto e l’Amministrazione finanziaria, decorso un congruo termine per l’effettuazione della dichiarazione, può iniziare il relativo procedimento di accertamento” (Cassazione n. 5751/2018).

Aggiudicazioni di immobili nelle esecuzioni immobiliari

Con la sentenza n. 6/2014, la Corte Costituzionale ha ritenuto incostituzionale la norma sul c.d. “*prezzo valore*”, nella parte in cui non prevede la facoltà di applicare tale metodo di determinazione della base imponibile delle imposte d’atto, in presenza delle condizioni di legge, anche in caso di acquisto effettuato in sede di espropriazione forzata o a seguito di pubblico incanto.

I principi sanciti dalla Corte Costituzionale sono stati successivamente recepiti dalla medesima Agenzia delle entrate con la circolare n. 2/E/2014, ove è stato affermato che il sistema di determinazione della base imponibile del c.d. “*prezzo valore*” deve trovare applicazione, ricorrendone le condizioni, anche con riferimento ai trasferimenti di immobili a uso abitativo e relative pertinenze acquisiti in sede di espropriazione forzata o a seguito di pubblico incanto, di cui all’articolo 44, D.P.R. 131/1986.

La giurisprudenza tributaria di merito (CTP Milano n. 3476/2018) ha affermato, inoltre, che la regola del c.d. “*prezzo-valore*” può essere invocata anche nel caso di assegnazione di un immobile a uso abitativo nell’ambito di una procedura esecutiva immobiliare (procedimento endoesecutivo di divisione), purché sussistano i presupposti stabiliti dalla norma per l’applicazione di detta regola, permettendo così all’assegnatario del fabbricato abitativo di pagare le imposte di registrazione del decreto di assegnazione sulla rendita catastale rivalutata (e non già sul valore di assegnazione del bene indicato nel decreto).

Sul punto, la prassi notarile (studio n. 133/2015/T), ha precisato che, a partire dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 6/2014, si è aperta la possibilità di estendere questo beneficio a situazioni al di fuori della tradizionale idea di “*cessione immobiliare*”, ossia:

- le sentenze che trasferiscono la proprietà secondo l’articolo 2932, cod. civ.;
- le decisioni arbitrali che comportano un trasferimento di proprietà;
- i verbali giudiziali che conciliano le controversie tra le parti;
- i verbali che recepiscono gli accordi di mediazione con effetto traslativo, come previsto dal D.Lgs. 28/2010.

Sentenza di esecuzione in forma specifica dell’obbligo di stipulare il contratto definitivo

Tenuto conto dei principi enunciati sempre dalla sentenza n. 6/2014 della Corte Costituzionale, con la recente sentenza n. 2581/2023, la Cassazione ha riconosciuto che la disciplina del c.d. “*prezzo valore*” possa applicarsi anche nell’ipotesi in cui il trasferimento dell’immobile sia avvenuto ai sensi dell’articolo 2932, cod. civ., ovvero a fronte di una sentenza di esecuzione in forma specifica dell’obbligo di stipulare il contratto definitivo.

Viene ribadito, altresì, che l’opzione per il prezzo valore deve essere espressa a tempo debito e, in ogni caso, prima che l’ufficio abbia notificato l’avviso di accertamento in rettifica.

Limitazioni sull'applicazione del c.d. “prezzo valore” nella divisione giudiziale immobiliare

La Cassazione, con la recente sentenza n. 31100/2023, ha stabilito che non è possibile utilizzare il c.d. “prezzo valore” per calcolare l'imposta di registro in una divisione giudiziale che coinvolge immobili, poiché la richiesta (di utilizzare il valore catastale) è stata fatta solo dopo aver ricevuto un avviso di rettifica e, in particolare, tramite un'istanza presentata all'Amministrazione finanziaria per chiedere l'annullamento dell'avviso in autotutela.

Secondo i giudici, infatti, la norma sul c.d. “prezzo valore”, è considerata una misura agevolativa e deve essere interpretata in modo rigoroso. Pertanto, anche se, come affermato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 6/2014, questa norma deve essere applicata anche ai trasferimenti derivanti da decisioni giudiziali, è necessario che siano soddisfatte, comunque, tutte le condizioni di legge previste per poter invocare il beneficio in rassegna. Questo include anche la condizione di presentare la richiesta di agevolazione “a tempo debito”, anche se in questo caso non può essere avanzata al notaio.

Conciliazione giudiziale

La disciplina del c.d. “prezzo valore” è applicabile anche laddove l'immobile a uso abitativo sia trasferito nell'ambito di una conciliazione giudiziale tra 2 soggetti, quale risultato della lite sorta nell'ambito successorio (CGT di II grado di Bolzano sentenza n. 87/2019).

Del medesimo avviso anche la giurisprudenza di legittimità (Cassazione n. 24087/2020) secondo cui il verbale di conciliazione giudiziale (emesso nell'ambito del giudizio di separazione) con il quale soggetti privati si trasferiscono le quote di una casa di civile abitazione può beneficiare della disciplina del c.d. “prezzo valore”, in quanto “il verbale di conciliazione presenta tutti gli elementi essenziali dell'atto di compravendita: “il giudice è, al pari di un notaio, un pubblico ufficiale e il detto verbale assumeva il valore di vero e proprio atto pubblico”.

Rinuncia all'eredità dietro trasferimento di un immobile

Nella risposta a interpello n. 494/E/2019, l'Agenzia delle entrate ha affermato, invece, che si applica la regola del c.d. “prezzo-valore” anche nel caso in cui un soggetto rinunci all'eredità dietro trasferimento della proprietà di un immobile, in considerazione del fatto che, con la risoluzione n. 121/E/2007, era già stato precisato che rientrano nell'ambito applicativo in esame non solo le “fattispecie traslative” in senso stretto, ma anche gli acquisti a titolo derivativo costitutivo, gli atti traslativi della nuda proprietà, gli atti di rinuncia e ogni altro

negozio assimilato al trasferimento, per il quale la base imponibile è determinata con riferimento al valore del bene oggetto dell'atto, ai sensi dell'articolo 43, D.P.R. 131/1986.

Per quanto concerne l'obbligo di indicare nell'atto di vendita il prezzo pattuito (anche se irrilevante ai fini della base imponibile per l'applicazione dell'imposta di registro), l'Agenzia delle entrate – coerentemente alle indicazioni rese nella risoluzione n. 320/E/2007 (nell'ambito dell'applicabilità del c.d. “prezzo-valore” nei casi di permuta) – ha precisato che, per l'applicazione della disciplina del c.d. “prezzo valore”, è necessario indicare in atto l'eventuale conguaglio pattuito dalle parti nonché il valore attribuito a ciascuno dei beni permutati.

Atto di adozione del *trust*

Con la sentenza n. 3073/2021, i giudici della Suprema Corte di hanno affermato, invece, che l'istituto del c.d. “prezzo valore” qui in rassegna è compatibile, dal punto di vista soggettivo, con l'atto di dotazione del *trust*, atteso che il *trust* non ha personalità giuridica e, quindi, l'acquisto viene operato dalla persona fisica del *trustee*.

Contratto di costituzione di rendita vitalizia dietro cessione della nuda proprietà di immobili

Con l'ordinanza n. 16229/2021, la Cassazione ha chiarito, inoltre, che l'agevolazione del c.d. “prezzo valore” non può essere applicata al contratto di costituzione di rendita vitalizia dietro la cessione della nuda proprietà di immobili, in virtù del fatto che il c.d. “prezzo valore” – configurando una deroga al criterio legale di determinazione della base imponibile previsto dall'articolo 43, D.P.R. 131/1986 (che impone di fare riferimento al valore venale in comune commercio del bene oggetto di cessione) – non può trovare applicazione ad atti che non adottino tale criterio in via ordinaria.

Viene precisato, infatti, che la base imponibile dell'atto di costituzione di rendita vitalizia viene determinata, infatti, ai sensi dell'articolo 46, D.P.R. 131/1986, nel valore della rendita costituita, laddove quest'ultimo valore risulti superiore a quello dei beni ceduti.

Contratto di “*cessione di immobile a titolo oneroso a fronte di mantenimento*”

La giurisprudenza di merito (CGT del Lazio n. 1480/2023) ha affrontato, infine, il tema dell'applicazione della normativa sul prezzo valore nell'ambito di un contratto – denominato “*cessione di immobile a titolo oneroso a fronte di mantenimento*” – che concerne il mantenimento a pagamento in cambio del trasferimento di una proprietà, precisando che lo stesso non può essere tassato secondo le regole stabilite dall'articolo 46, D.P.R. 131/1986, che riguarda la



rendita vitalizia, in quanto l'applicazione della resa vitale avrebbe generato un importo tassabile e decisamente irragionevole.

Infatti, secondo i giudici del Lazio:

“l’assistenza morale e il materiale fornito in questo caso era essenzialmente la contropartita per l’impegno preso, tanto che la proprietà veniva immediatamente trasferita alla persona che fa l’appello, mantenendo però un diritto d’uso sulla proprietà a favore della persona assistita”.

SCHEMA DI SINTESI

La L. 266/2005 ha introdotto, a far data 1° gennaio 2006, una deroga al criterio generale per determinare la base imponibile nei trasferimenti immobiliari residenziali che consente di utilizzare il "valore catastale" come base imponibile per le imposte di registro, anziché il corrispettivo pattuito nel contratto di compravendita. Questa disposizione agevolata, chiamata c.d. "prezzo-valore", si applica sotto certi requisiti e condizioni.

La base imponibile calcolata con il criterio del c.d. "prezzo-valore" è permessa solo per le cessioni di immobili a persone fisiche non coinvolte in attività commerciali, artistiche o professionali. Questa regola non si applica:

1. alle vendite in cui l'acquirente è un soggetto Iva che acquista l'immobile per scopi aziendali o professionali;
2. ai trasferimenti di immobili destinati a utilizzi diversi da quello abitativo, come ad esempio negozi, uffici o capannoni industriali.

Per ottenere il valore catastale dell'immobile acquistato con l'agevolazione del c.d. "prezzo-valore" è necessario moltiplicare la rendita catastale (rivalutata del 5%) per determinati coefficienti in base alla tipologia catastale dell'immobile.

Il sistema del c.d. "prezzo-valore" si applica anche agli atti di rinuncia, agli atti traslativi della nuda proprietà, agli acquisti a titolo derivativo-constitutivo e a ogni altro negozio giuridico che sia assimilato al trasferimento.

Diversi sono stati gli orientamenti di prassi e giurisprudenziali relativi a questa agevolazione.

Si segnala che l'articolo è tratto da ["Consulenza immobiliare"](#).



CASI OPERATIVI

Per il calcolo del quinquennio rileva la nuda proprietà

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

Convegno di aggiornamento

Il punto sulla Riforma fiscale alla luce dei decreti attuativi

Scopri di più

Un soggetto privato ha ricevuto per successione la nuda proprietà di un immobile civile classificato A/2.

L'usufrutto è rimasto in capo al fratello.

Lo scorso mese il fratello gli ha donato la proprietà.

Adesso il contribuente vuole procedere alla cessione dell'immobile.

Si chiede se l'operazione possa generare una plusvalenza imponibile. È corretto?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)



FiscoPratico

Gli adempimenti da porre in essere se si riceve una lettera di compliance corretta

di **Gianfranco Antico**

Seminario di specializzazione

Termini di notifica e di decadenza delle cartelle esattoriali

Scopri di più

Al fine di introdurre nuove e più avanzate **forme di comunicazione**, stimolare l'assolvimento degli **obblighi tributari** e favorire **l'emersione spontanea delle basi imponibili**, dando così attuazione **all'[articolo 1, commi da 634 a 636, L. 190/2014](#)**, con **provvedimenti** che si susseguono con cadenza ordinaria, il Direttore dell'Agenzia delle entrate **mette a disposizione dei contribuenti** una serie di informazioni riguardanti **possibili anomalie** relative a **specifiche tipologie di redditi**.

Ciò di fatto consegna ai contribuenti le informazioni in possesso dell'Agenzia delle entrate per poter modificare le proprie dichiarazioni e **correggere il tiro**, superando il tradizionale rapporto tra fisco e contribuenti, **favorendo l'adempimento spontaneo** in relazione agli obblighi dichiarativi, in linea con analoghe esperienze già avviate in altri paesi europei.

L'Agenzia delle entrate, quindi, **invia ad alcuni contribuenti delle comunicazioni** nelle quali sono riportate le anomalie rinvenute nelle loro dichiarazioni dei redditi o nelle dichiarazioni Iva, riguardanti omissioni o infedeltà riscontrate, mettendo a confronto i **dati dichiarati con quelli** che l'Amministrazione finanziaria ha a disposizione **all'interno delle proprie banche dati**.

Le comunicazioni inviate non sono atti autonomamente impugnabili, perché non costituiscono atti impositivi. **Eventuali contestazioni**, non giustificate dalla presentazione di documentazione da parte del contribuente, potranno essere comunque sollevate **durante le fasi del procedimento accertativo**.

Le comunicazioni sono inviate tramite **PEC o posta ordinaria** (nei casi di indirizzo PEC non attivo o non registrato nell'INI-PEC) e sono consultabili, da parte del contribuente, all'interno dell'area riservata del portale informatico dell'Agenzia delle entrate, denominata **"Cassetto fiscale"**.

Chi riceve una comunicazione da parte dell'Agenzia delle entrate può **richiedere informazioni** secondo le modalità illustrate **all'interno della comunicazione ricevuta**. In generale, potrà rivolgersi:

- alla **Sezione di Assistenza Multicanale (SAM)**, attraverso il numero verde gratuito 800.90.96.96 da telefono fisso e il numero 06.96668907 da cellulare, dal lunedì al venerdì dalle 9 alle 17, selezionando l'opzione *"servizi con operatore – comunicazione per l'adempimento spontaneo o della direzione centrale accertamento"*;
- alla **Direzione Provinciale di competenza**;
- a uno degli **uffici territoriali** della Direzione Provinciale dell'Agenzia delle entrate.

È possibile trasmettere la documentazione giustificativa dell'anomalia segnalata:

- direttamente, **attraverso l'applicativo CIVIS**, in formato elettronico;
- presentandola alla **Direzione Provinciale di competenza**;
- rivolgendosi ad un **intermediario abilitato** ai Servizi telematici di trasmissione della dichiarazione.

Per accedere a CIVIS, dal sito www.agenziaentrate.it è necessario selezionare la voce **CIVIS** presente all'interno del box **"Servizi"**. Il servizio è riservato agli **utenti registrati ai servizi telematici Entratel/Fisconline** dell'Agenzia delle entrate.

Dopo l'invio della documentazione, il **sistema assegna un numero di protocollo** che identifica l'operazione compiuta. Successivamente, sempre in CIVIS, **sarà disponibile una seconda ricevuta** che indicherà **se i file inviati sono stati accettati o scartati**. In caso di scarto bisognerà trasmetterli nuovamente.

Gli errori e le omissioni possono essere regolarizzati:

- presentando una **dichiarazione integrativa** o una **prima dichiarazione** (nel caso di dichiarazione tardiva);
- **versando le maggiori imposte dovute e gli interessi**, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente effettuato;
- **versando, in misura ridotta, le sanzioni** specifiche delle violazioni oggetto di comunicazione e in essa contenute.

Nella dichiarazione integrativa, da presentare esclusivamente per via telematica (direttamente o tramite intermediario abilitato), barrando l'apposita casella **"dichiarazione integrativa"** presente nel frontespizio del modello, devono essere indicati:

- i **redditi o gli imponibili non dichiarati**, come segnalato nella lettera ricevuta;
- tutti **gli altri dati già esposti nella dichiarazione originaria** e che **non richiedono alcuna modifica**.

Coloro che intendono **regolarizzare gli errori commessi**, ricorrendo all'istituto del ravvedimento operoso, devono **versare tutte le sanzioni dovute**, ridotte in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni, ai sensi dell'[articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#).



I contribuenti interessati dalle comunicazioni della “**Compliance per le imprese e i lavoratori autonomi**”, devono calcolare **distintamente le sanzioni ridotte** correlate all’infedele dichiarazione (Irpef, Irap ed IVA), nonché le **sanzioni ridotte relative alle violazioni prodromiche** e conseguenziali eventualmente commesse. Sul punto, per approfondimenti si rinvia alla [circolare n. 42/E/2016](#).

Per versare le somme dovute (maggiore imposta, interessi e sanzione ridotta) deve essere utilizzato il **modello F24**, disponibile, con le relative istruzioni di compilazione, sul sito dell’Agenzia delle entrate.

Nell’apposito campo del modello F24 va riportato il “**codice atto**” indicato in alto a sinistra nella lettera ricevuta.

BILANCIO

Le 4 fasi tecniche nell'applicazione dell'OIC 34

di **Fabio Landuzzi, Sara Geslao**

Seminario di specializzazione

Nuovo OIC 34

Impostazione generale ed implicazioni operative per le società

Scopri di più

Il nuovo **Principio contabile OIC 34** è dedicato alla disciplina dei criteri per la **rilevazione e valutazione dei ricavi** (e delle relative informazioni da presentare nella nota integrativa) e ha quale obiettivo primario quello di **fornire strumenti puntuali ai fini della valorizzazione di “tutte le transazioni che comportano l'iscrizione di ricavi derivanti dalla vendita di beni e dalla prestazione di servizi indipendentemente dalla loro classificazione nel conto economico” (§2).**

Come delineato nelle “**Motivazioni alla base delle decisioni assunte**” allegate al documento, la *ratio* dell'OIC 34 risiede in *primis* nella necessità di rispondere all'istanza proveniente da numerosi stakeholders, secondo cui le disposizioni in tema di ricavi presenti nel set dei Principi contabili risultavano ormai **non più adeguate**, rispetto alla **crescente complessità** delle tipologie di transazioni realizzate dalle società, con la conseguenza che si moltiplicavano **comportamenti contabili difformi**, non sempre sistematici, specialmente in presenza di **contratti complessi**, ossia **comprensivi di molteplici prestazioni**, sebbene **a fronte di un unico prezzo**.

In tal scenario, da un lato, l'OIC 34 si pone in ogni caso **in piena continuità** e coerenza rispetto ai postulati della **competenza economica** dei ricavi e della **rappresentazione sostanziale** delle operazioni; dall'altro lato, il nuovo Principio contabile persegue lo **scopo di rendere più sistematica e uniforme** la modalità tecnica di rappresentazione contabile di **tutti i ricavi originati dalle vendite di beni** e dalle **prestazioni di servizi**, anche laddove siano classificati nella voce A.5 del conto economico, **eccezion fatta per quelle derivanti** da lavori in corso su ordinazione, da **cessioni di azienda**, da **fitti attivi**, da **ristorni** e da transazioni che non hanno finalità di compravendita.

Quindi, **a partire dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio dall'1.1.2024**, o da una data successiva (§43), le società che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali dovranno applicare i precetti dell'OIC 34. In sede di prima applicazione, è consentita l'**applicazione prospettica** (§45) del nuovo Principio contabile, ovvero solamente ai **contratti di vendita stipulati a partire dall'1.1.2024**. In ogni caso, è **assolutamente raccomandabile** che le imprese avviino con tempestività un'attenta disamina delle principali **tipologie contrattuali** che contraddistinguono il loro modello di business dal lato attivo, in modo da essere preparate

rispetto alle esigenze contabili poste dai nuovi precetti contenuti nell'OIC 34. A tal scopo, giova rammentare che la rappresentazione dei ricavi delle vendite nel conto economico, secondo l'approccio tecnico indicato dall'OIC 34, è il risultato di una **procedura di analisi** che è delineata nel Principio stesso, la quale presenta tratti simili a quella prevista dal Principio contabile internazionale IFRS15; la procedura è in modo particolare **articolata in quattro fasi**:

1. **Determinazione del prezzo complessivo del contratto** (§§10-15) *“desumibile dalle clausole contrattuali”*, avendo riguardo *inter alia* ai **termini di pagamento**, a eventuali importi dovuti al cliente in assenza di controprestazione e a eventuali **corrispettivi variabili**. A tal proposito, i) la valorizzazione deve essere definita **al netto di eventuali sconti, abbuoni, penalità e resi** *“solo nel momento in cui [essi] divengono ragionevolmente certi”*; ii) in presenza di **contratti con pagamento differito oltre i 12 mesi** senza corresponsione di interessi o con un ammontare di componenti finanziarie di importo differente dai tassi di mercato, il prezzo complessivo va determinato **attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di mercato**. In sintesi, la prima parte dell'analisi consiste nella esplicitazione delle **regole di misurazione del prezzo** da tramutarsi in **un ricavo rilevabile a conto economico**, secondo il principio di **competenza temporale**.
2. **Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione** (§§16-18): è richiesta una puntuale **analisi del contratto di vendita** e, se del caso, il **raggruppamento** di più contratti o la **segmentazione** del singolo contratto. Con riguardo alla segmentazione, l'analisi è volta alla individuazione di eventuali diritti ed obblighi differenti che, attraverso il medesimo contratto, sono promessi a favore del cliente, ma che richiedono una **contabilizzazione separata**. Questa fase assume particolare rilevanza nel caso in cui ciascuna prestazione abbia tempi e modalità differenti. Pertanto, non si renderà necessaria la segmentazione in presenza di **eventuali integrazioni o interdipendenze** tra le unità, di cessioni a titolo di **omaggio di beni** non rientranti nelle attività caratteristiche dell'impresa o di prestazioni di **garanzie fornite ex lege**.
3. **Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione** (§§19-21) allocando, quindi, il prezzo complessivo del contratto a ciascuna di esse. In via generale, il prezzo delle singole unità è quindi quello **contrattualmente previsto**, a meno che lo stesso non presenti significative differenze **rispetto al listino prezzi**, anche tenuto conto di potenziali sconti generalmente applicati nella prassi. In assenza di un prezzo effettivo di riferimento, il Principio propone differenti metodologie applicative utilizzabili ai fini di una **stima del valore delle singole unità elementari**.
4. **Rilevazione dei ricavi** (§§22-33), ossia **individuazione del momento** in cui i ricavi valorizzati per ogni unità vanno rilevati nel conto economico. Sono confermate le regole delineate dal Principio contabile OIC15 “Crediti” circa l'individuazione della **competenza temporale**. Per le **cessioni di beni**, i ricavi devono essere rilevati in presenza della contestuale verifica del **trasferimento sostanziale dei rischi** (qualitativi e quantitativi, con espressa eccezione di quello di credito) **e dei benefici** collegati alla vendita e dell'attendibilità della valorizzazione dei componenti positivi. Per quanto concerne i **servizi**, i ricavi devono essere **imputati a conto economico**, ove l'accordo tra le parti preveda che il diritto al corrispettivo per il venditore maturi sulla base della



esecuzione della prestazione e i componenti positivi possano essere **attendibilmente misurati**; in caso in cui ciò non sia possibile, i ricavi devono essere **iscritti a conto economico** al momento della **ultimazione del servizio**.

Eventuali **revisioni delle stime** effettuate dalla società devono essere opportunamente recepite, **contabilizzando separatamente** una **prestazione aggiuntiva**, ovvero **allocando il valore residuo** del contratto alle **prestazioni da effettuare** quando si è in presenza di modifica del corrispettivo o della prestazione.

La Superdeduzione del 20% per i neoassunti: le criticità

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Master di specializzazione

Laboratorio reddito d'impresa dopo la riforma fiscale

Scopri di più

Il D.Lgs. 216/2023 rappresenta uno dei tasselli della **Riforma Tributaria** che lentamente (anche, e forse, soprattutto, a causa della rilevante carenza di risorse finanziarie) sta per prendere forma a titolo definitivo, cioè con i **provvedimenti attuativi**.

Il decreto sopra citato prende il nome di “Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi” e contiene, all'[articolo 4](#), la norma che assegna un **bonus fiscale ai datori di lavoro che assumono personale dipendente con contratto a tempo indeterminato** a far data dal 2024. In realtà, tale norma era nata come una **alternativa alla** cosiddetta “**riduzione della aliquota Ires**”, cioè un vantaggio fiscale concesso alle società che, al posto di veder ridotta l'aliquota Ires dal 24% al 15%, avessero **scelto di fruire di superdeduzione** del costo del lavoro, ai sensi dell'[articolo 6, Lett. b\), L. 111/2023](#). Poi la **riduzione della aliquota Ires** è stata **sospesa per mancanza di fondi**, mentre al suo posto è stata **confermata l'agevolazione** fiscale dedicata ai soggetti che **incrementano il personale dipendente**.

L'ambito soggettivo della norma è piuttosto ampio comprendendo sia i **datori di lavoro imprese che quelli professionali**, con **esclusione dei soggetti in liquidazione** ordinaria o giudiziale o altri istituti liquidatori relativi alla **crisi di impresa**.

Un passaggio significativo è dedicato dal citato [articolo 4, comma 1, D.Lgs 216/2023](#), ai soggetti che, nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2023, devono aver **esercitato l'attività da almeno 365 giorni**. Tale passaggio normativo certamente **esclude le società di persone e le imprese individuali** (così come i professionisti associati ed individuali) che si **sono costituiti nel 2023** e che, quindi, non possono far constare **una attività per oltre 365 nel medesimo periodo 2023**. Quale possibilità in più, invece, può essere accordata alla società di capitali che, costituite nel 2023, hanno comunque **scelto il cosiddetto “esercizio lungo”** (esercizio superiore a 365 giorni). Infatti, se la ratio di questa disposizione è permettere un **confronto omogeneo tra un anno completo (2023) ed un altro anno completo (2024)** si può ritenere che l'obiettivo sia raggiunto anche per le società che hanno **scelto di chiudere il primo esercizio iniziato nel 2023 a fine 2024**. In tal caso, il bonus dovrebbe competere **nell'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2023**, quindi, l'esercizio che inizia l'1.1.2025 e termina al 31.12.2025. Una

conferma in tal senso, da parte della Agenzia delle entrate, sarebbe necessaria perché, in realtà, il dato letterale presenta un ostacolo ad ammettere questa interpretazione, laddove si dice che “L’agevolazione di cui al primo periodo spetta ai soggetti **che hanno esercitato l’attività nel periodo d’imposta in corso al 31.12.2023 per almeno trecentosessantacinque giorni**”. L’utilizzo del tempo passato prossimo (hanno esercitato), al momento in cui la norma è stata approvata (30.12.2023), potrebbe, infatti, **escludere quelle società che pur costituite**, ad esempio, a novembre 2023 abbiano scelto di **chiudere l’esercizio al 31.12.2024**, poiché non risulterebbe verificato, alla data di entrata in vigore della legge, il **periodo di attività di 365 giorni** nel periodo d’imposta **in corso al 31.12.2023**.

Il secondo tema da risolvere riguarda l’individuazione della figura del lavoratore **dipendente**, la cui assunzione nel 2024 fa scattare la **superdeduzione del 20%**. Si parla, infatti, di **lavoratori assunti con contratti di lavoro a tempo indeterminato** e, sul punto, si pone la **questione dell’assunzione degli apprendisti** i quali, alla fine del periodo di apprendistato, sono soggetti “licenziabili”. È, dunque, un **rapporto di lavoro a tempo determinato** (e come tale non rientrante nel novero di coloro la cui assunzione genera il bonus) oppure a **tempo indeterminato** (e quindi soggetti che, se assunti, possono generare il bonus)? Sul punto, è di aiuto la sentenza della Corte di Cassazione n. 17373/2017 che, in estrema sintesi, specifica che **non va confusa la “natura duale” del contratto di apprendistato** con un termine di scadenza che l’assimilerebbe ad un contratto a tempo determinato. Il **recesso dell’apprendistato** è ammesso **soltanto alla scadenza del periodo di formazione e previo preavviso**. Tale approccio porta la Suprema Corte ad affermare che il contratto di apprendistato rientra certamente tra i **contratti di lavoro a tempo indeterminato**, il che ci consente di ritenere che tali assunzioni rientrano nel novero di quelle che possono **generare il beneficio fiscale**.

La superdeduzione è legata al **costo del personale neoassunto**, a condizione, come afferma l’[articolo 4, comma 2, D.Lgs 216/2023](#), che il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al termine del periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 sia superiore al **numero dei dipendenti a tempo indeterminato**, mediamente occupato del periodo d’imposta precedente. Quindi, si tratta di impostare un **confronto tra un dato puntuale** (dipendenti a tempo indeterminato esistenti al 31.12.2024) **con un dato medio** (dipendenti mediamente occupati nel 2023). Ciò per dire che, in linea teorica, l’incremento si verificherebbe anche a fronte del fatto che **un dipendente sia stato assunto nel corso del 2023** (quindi partecipa al dato medio solo per una frazione percentuale), mentre egli **risultando assunto per l’intero 2024 genera un dato pari ad una unità**, quindi superiore. Ma in tal caso **non spetta alcuna agevolazione**, poiché è assente la condizione necessaria, ovvero che **il personale sia assunto nel 2024**. Si potrebbe porre il caso, simile a quello precedente, nel quale però **vi è un neoassunto nel 2024**, a fronte però di un licenziamento sempre, ad esempio, all’1.1.2024. Anche in questo caso, tuttavia, si ritiene che **non spetti alcuna agevolazione**, poiché è vero che esiste il costo del lavoro del personale assunto nel 2024, ma a fronte del licenziamento dell’altro dipendente **non vi sarà incremento del costo del lavoro** (voce B9 del conto economico) **nel 2024 rispetto al 2023**. Non va dimenticato, infatti, che nel comma 3, dell’[articolo 4, D.Lgs 216/2023](#), è previsto che la superdeduzione si applichi al minore ammontare tra:



- il **dato del costo del personale neoassunto** e;
- l'incremento della **voce B9 del conto economico 2024** rispetto al 2023.

Infine, va rilevato che per determinare il costo del lavoro, **ciascun datore dovrà far riferimento alla imputazione temporale** eseguita nel rispetto delle regole applicabili, ai fini della determinazione del reddito del contribuente. A commento di tale locuzione normativa, la Relazione Illustrativa recita: “ .. *per cui ad esempio, per i soggetti in contabilità semplificata e per gli esercenti arti e professioni, detti costi (cioè quelli del personale dipendente n.d.r) rileveranno secondo il principio di cassa*”. Questa affermazione desta non poco stupore atteso che, in base al chiaro disposto della [circolare n. 11/E/2017](#), il costo del personale dipendente per i soggetti imprese in semplificata **viene dedotto**, in deroga al criterio di cassa, **applicando il principio di competenza**. Si ritiene che si tratti di **un semplice lapsus calami** che non può comportare una modifica interpretativa (che sarebbe veramente radicale), **rispetto ad un tema così importante** nella determinazione del reddito.

Responsabilità per la corretta individuazione dell'Iva in edilizia

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Novità in materia Iva e dichiarazione Iva 2024

Scopri di più

Un aspetto di fondamentale importanza, trattando dell'Iva in edilizia, riguarda l'individuazione del **soggetto responsabile** per la **corretta applicazione dell'aliquota Iva**. Nella pratica di tutti i giorni, si assiste sovente al rilascio di **"dichiarazioni" o di documenti** con i quali l'acquirente/committente chiede di **poter usufruire di una determinata aliquota ridotta**. In linea generale, è necessario premettere che tali dichiarazioni di parte **non determinano un'inversione della responsabilità** per la corretta applicazione dell'imposta, la quale rimane in **capo al cedente/prestatore**, così come previsto dai principi generali dell'imposta. Infatti, [l'articolo 17, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), recitando che *"l'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili (...)"*, individua nel cedente/prestatore il **soggetto passivo ed il debitore dell'imposta nei confronti dell'Erario**. Da ciò deriva che l'eventuale individuazione dell'aliquota errata comporta la **responsabilità del cedente/prestatore** per la differenza d'imposta dovuta e per le relative sanzioni applicabili. Tuttavia, la suddetta affermazione, come si vedrà nel seguito, può trovare delle eccezioni, ragion per cui è necessario distinguere **due fattispecie**:

- le **responsabilità stabilite per legge**, o per atto amministrativo;
- le responsabilità stabilite per **accordi tra le parti**.

Rientrano nel primo "gruppo", le seguenti ipotesi:

- applicazione dei **benefici "prima casa"**, ricollegati alle caratteristiche soggettive dell'acquirente;
- **cessione di beni**, escluse le materie prime e semilavorate.

Al di fuori dei casi esaminati nel precedente paragrafo, la responsabilità della corretta applicazione dell'Iva ricade **sul soggetto passivo d'imposta**, ossia sul cedente/prestatore. Tuttavia, tale ultimo soggetto procede all'applicazione dell'aliquota ridotta sulla scorta di dichiarazioni rilasciate dal proprio cliente, ragion per cui è necessario chiedersi **quale debba essere**, se possibile, il comportamento che deve adottare il cedente/prestatore per **evitare di incorrere in successive responsabilità**.

Nell'ambito delle disposizioni che regolano il regime sanzionatorio, come detto, il soggetto passivo è **responsabile della corretta applicazione dell'imposta**, a meno che non si in grado di dimostrare che l'errore sia stato determinato da **obiettive condizioni di incertezza** della norma, ovvero perché l'acquirente/committente ha occultato, falsificato o **ha compiuto degli atti** che hanno indotto in errore il cedente/prestatore.

Risulta, pertanto, determinante, nello scenario descritto, **riuscire a dimostrare di avere operato in buona fede**, la quale può far venire meno la responsabilità del soggetto passivo d'imposta laddove la violazione sia stata determinata da una situazione **non ricollegabile alla volontà del soggetto stesso**, il quale dimostri di aver compiuto tutto quanto sia possibile nella propria posizione, così da dimostrare che **l'errore compiuto non sia a lui imputabile**.

In questo filone, si inserisce anche la [circolare n. 180/E/1998](#), in cui l'Amministrazione finanziaria ha precisato che il fattore discriminante è costituito **dalla causa dell'errore**. In tale ottica, infatti, è possibile distinguere **le due seguenti fattispecie**, in funzione della causa dell'errore:

- errore **dipendente da imprudenza**, mancata diligenza o imperizia: in tal caso, la causa dell'errore **non può escludere da responsabilità l'autore della violazione**;
- l'autore della violazione ha osservato **la normale diligenza**: tale comportamento significa che il soggetto può invocare [l'articolo 5, D.Lgs. 472/1997](#) per escludere l'applicazione di sanzioni nei suoi confronti. Nel concreto, per dimostrare la propria buona fede e diligenza, l'operatore non solo deve **esigere una dichiarazione da parte del proprio cliente**, nella quale si attesti la sussistenza dei requisiti per l'applicazione dell'aliquota ridotta, ma deve, altresì, **pretendere copia di tutta la documentazione** (concessioni, asseverazioni, denunce di inizio attività, ecc.) utile ad **avallare la richiesta**.